



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 21. februarja 2013*

„Obdavčenje — DDV — Direktiva 2006/112/ES — Člen 132(1)(m) — Oprostitev — Storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo — Neorganizirano in nesistematično ukvarjanje s športom — Mestno kopališče“

V zadevi C-18/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (Češka republika) z odločbo z dne 15. decembra 2011, ki je prispela na Sodišče 16. januarja 2012, v postopku

Město Žamberk

proti

Finanční ředitelství v Hradci Králové, postala Odvolací finanční ředitelství,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poročevalec), predsednik senata, A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. decembra 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za město Žamberk J. Lukáš, odvetnik,
- za Finanční ředitelství v Hradci Králové E. Horáková, agentka,
- za češko vlado M. Smolek, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, M. Šimerdová in Z. Malůšková, agentke,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: češčina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(m) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med město Žamberk (mesto Žamberk) in Finanční ředitelství v Hradci Králové, postala Odvolací finanční ředitelství (davčna urava, pristojna za pritožbe), glede obdavčitve vstopnine, za katero město Žamberk dovoljuje vstop v mestno kopališče, z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.
- 4 Člen 132(1)(m) te direktive, ki spada v poglavje 2, naslovljeno „Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, naslova IX navedene direktive, določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(m) določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih nepridobitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo“.

- 5 Člen 134(1) iste direktive določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s [točko (m)] člena 132(1) v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

(b) če je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.“

Češko pravo

- 6 Člen 61(d) zakona št. 235/2004 o davku na dodano vrednost v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, naslovljen „Druge storitve, ki so oproščene davka brez pravice do odbitka“, določa:

„Davka so med drugim oproščene te storitve:

[...]

(d) storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih pravne osebe, ki niso bile ustanovljene ali osnovane za komercialne namene, zagotavljajo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo“.

- 7 Na podlagi člena 2(1) zakona št. 115/2001 o spodbujanju športa pomeni šport kakršnokoli fizično dejavnost, ki je namenjena skladnemu razvoju fizične in psihične pripravljenosti, izboljšanju zdravja in doseganju športnih rezultatov na tekmovanjih na vseh ravneh prek organizirane ali neorganizirane udeležbe.
- 8 V odstavku 2 te določbe je pojem „šport za vse“ opredeljen kot organiziran ali neorganiziran šport in aktivno preživljanje prostega časa, namenjeno široki javnosti.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 9 Město Žamberk ob plačilu vstopnine omogoča vstop v mestno kopališče, v katerem je bazen, katerega plavalni del je razdeljen na več prog in opremljen z odskočnimi deskami za skoke v vodo, v kopališču pa so prav tako otroški bazen, vodni tobogani, masažna kad, naravno kopališče, igrišče za odbojko na mivki, oprema za namizni tenis, na voljo pa je tudi druga športna oprema. V upravnem postopku ni bilo ugotovljeno, ali je v povezavi z zadevnim kopališčem deloval še kakšen plavalni ali drug športni klub oziroma športna organizacija in ali se je kopališče redno uporabljalo za telesno vzgojo šolskih otrok ali drugih posameznikov.
- 10 Město Žamberk je v obračunu davka za davčno obdobje prvega četrletja leta 2009 prijavilo presežek DDV v znesku 198.182 CZK. Finanční úřad v Žamberku (davčni urad v Žamberku) je glede tega menil, da so storitve mestnega kopališča v Žamberku oproščene davka brez pravice do odbitka DDV, in je zato z zahtevkom za vračilo z dne 17. junija 2009 za zadevno davčno obdobje ocenil presežek na 154.105 CZK.
- 11 Ker je bil ta zahtevek za vračilo potrjen z odločbo Finanční ředitelství v Hradci Králové (davčna uprava Hradec Králové) z dne 15. decembra 2009, je město Žamberk vložilo tožbo pri Krajský soud v Hradci Králové (okrožno sodišče Hradec Králové), ki je odločbo Finanční ředitelství v Hradci Králové razglasilo za nično. Ta je zato vložila kasacijsko pritožbo pri Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče).
- 12 Nejvyšší správní soud ob upoštevanju opredelitve pojma „šport“, ki jo na nacionalni ravni določa člen 2 zakona št. 115/2001, v bistvu sprašuje, ali je neorganizirane in nesistematične športne dejavnosti mogoče opredeliti kot „ukvarjanje s športom“ v smislu člena 132(1)(m) Direktive o DDV.
- 13 Sprašuje se tudi, ali lahko to, da kopališče, kakršno je to v glavni stvari, obiskovalcem ne omogoča samo ukvarjanja z nekaterimi športnimi dejavnostmi, temveč jim omogoča tudi zabavo in rekreacijo, in to, da namen vsakega obiskovalca ni nujno ukvarjanje s športnimi dejavnostmi, vpliva na uporabo člena 132(1)(m) Direktive o DDV.
- 14 Nejvyšší správní soud pojasnjuje, da se njegov predlog ne nanaša na razlago pojma „neprofitna organizacija“ v smislu te določbe, saj to sodišče v okviru spora o glavni stvari zaradi češkega postopkovnega prava ne presoja vprašanja, ali ta pojem zajema město Žamberk. Poleg tega se vprašanji za predhodno odločanje ne nanašata na dodatne pogoje za oprostitev DDV, določene v členu 134 Direktive o DDV.
- 15 V teh okoliščinah je Nejvyšší správní soud prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
 - „1. Ali je mogoče neorganizirane, nesistematične in rekreativne športne dejavnosti, ki jih je mogoče tako opravljati v kopališču na prostem (na primer rekreacijsko plavanje, rekreacijske igre z žogo itd.), šteti za ukvarjanje s športom ali telesno vzgojo v smislu člena 132(1)(m) Direktive [o DDV]?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba zagotavljanje dostopa do takega kopališča na prostem za plačilo, ki obiskovalcem ponuja zgoraj navedeno možnost ukvarjanja s športom, čeprav skupaj z drugimi vrstami zabave ali rekreacije, šteti za storitev, tesno povezano s športom ali telesno vzgojo, namenjeno posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo v smislu te določbe Direktive [o DDV], in tako za storitev, oproščeno plačila [DDV], če jo zagotavlja nepridobitna organizacija in so izpolnjeni drugi pogoji iz te direktive?“

Vprašani za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 16 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(m) Direktive o DDV razlagati tako, da je mogoče neorganizirane in nesistematične športne dejavnosti, ki niso namenjene sodelovanju na športnih tekmovanjih, opredeliti kot ukvarjanje s športom v smislu te določbe.
- 17 Najprej je treba glede pojma „šport“, ki ga vsebuje nacionalno pravo, opozoriti, da gre v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pri oprostivah iz navedenega člena za samostojne pojme prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV od ene države članice do druge (glej zlasti sodbe z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 15; z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College, C-434/05, ZOdl., str. I-4793, točka 15, in z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, ZOdl., str. I-7821, točka 16).
- 18 Kot je razvidno iz naslova poglavja, v katero spada člen 132 Direktive o DDV, so te oprostitve namenjene spodbujanju nekaterih dejavnosti, ki so v javnem interesu (glej sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi TNT Post UK, C-357/07, ZOdl., str. I-3025, točka 32). Toda te oprostitve se ne nanašajo na vse dejavnosti v javnem interesu, temveč samo na tiste, ki so v tem členu naštet in podrobno opisane (glej zgoraj navedeni sodbi Horizon College, točka 14, in Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey, točka 18, ter sodbo z dne 10. junija 2010 v zadevi Future Health Technologies, C-86/09, ZOdl., str. I-5215, točka 29).
- 19 Izrazi, uporabljeni za opis navedenih oprostitvev, se razlagajo ozko, ker te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV pobira za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitvev iz navedenega člena 132, razlagati tako, da se tem oprostitvam odvzame učinek (sodba z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe, C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 17; ter zgoraj navedeni sodbi Horizon College, točka 16, in Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, točka 17).
- 20 Te izraze je tako treba razlagati glede na njihovo sobesedilo ter cilje in sistematiko Direktive o DDV, pri čemer je treba upoštevati zlasti *ratio legis* zadevne oprostitve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Temco Europe, točka 18; sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, ZOdl., str. I-1527, točka 28, in zgoraj navedeno sodbo Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, točka 17).
- 21 V zvezi s členom 132(1)(m) Direktive o DDV je treba poudariti, da se glede na svoje besedilo nanaša na ukvarjanje s športom in telesno vzgojo na splošno. Glede na to besedilo namen navedene določbe ni omejiti oprostitvev, ki jo določa, zgolj na nekatere vrste športa (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, točka 27).

- 22 Člen 132(1)(m) Direktive o DDV za svojo uporabo prav tako ne zahteva, da se je treba s športno dejavnostjo ukvarjati na določeni ravni, na primer poklicno, niti da se je treba s športno dejavnostjo ukvarjati na določen način, in sicer redno, organizirano ali z namenom sodelovanja na športnih tekmovanjih, vendar le če se ta dejavnost ne izvaja samo za zabavo in rekreacijo.
- 23 Glede cilja člena 132(1)(m) Direktive o DDV je treba poudariti, da je ta določba namenjena spodbujanju nekaterih dejavnosti, ki so v javnem interesu, in sicer storitev, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih nepridobitne organizacije zagotavljajo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo. Navedena določba je tako namenjena spodbujanju takih ravnanj v široki javnosti.
- 24 Razlaga te določbe, s katero bi se omejilo področje uporabe oprostitve, ki jo določa za športne dejavnosti, ki se izvajajo organizirano, sistematično ali z namenom sodelovanja na športnih tekmovanjih, pa bi bila v nasprotju s tem ciljem.
- 25 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(m) Direktive o DDV razlagati tako, da je mogoče neorganizirane in nesistematične športne dejavnosti, ki niso namenjene sodelovanju na športnih tekmovanjih, opredeliti kot ukvarjanje s športom v smislu te določbe.

Drugo vprašanje

- 26 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(m) Direktive o DDV razlagati tako, da lahko dostop do kopališča, kjer obiskovalcem niso na voljo samo naprave za izvajanje športnih dejavnosti, temveč so jim na voljo tudi druge vrste dejavnosti za zabavo ali rekreacijo, pomeni opravljanje storitev, ki so tesno povezane s športom.
- 27 Kot je razvidno iz sodne prakse Sodišča, je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, prvič, ali gre za dve ali več samostojnih storitev ali pa gre za enotno storitev, in drugič, ali v tem primeru zadevna oprostitvev zajema to enotno storitev (glej v tem smislu sodbe z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 19; z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN, C-111/05, ZOdl., str. I-2697, točka 21, in z dne 10. marca 2011 v združenih zadevah Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, ZOdl., str. I-1457, točka 52).
- 28 Ugotoviti je treba, da je podana enotna storitev, če sta dva ali več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za stranko, tako tesno povezana, da objektivno sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 22; sodba z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service, C-425/06, ZOdl., str. I-897, točka 53, in zgoraj navedena sodba Bog in drugi, točka 53). Za enotno storitev gre tudi, če je treba šteti, da en ali več elementov sestavlja glavno storitev, druge elemente pa je treba šteti za eno ali več pomožnih storitev, ki so davčno obravnavane enako kot glavna storitev (glej zlasti zgoraj navedene sodbe CPP, točka 30; Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 21, ter Bog in drugi, točka 54 in navedena sodna praksa).
- 29 Za ugotovitev, ali je treba kompleksno enotno storitev opredeliti kot storitev, ki je tesno povezana s športom v smislu člena 132(1)(m) Direktive o DDV, čeprav ta storitev zajema tudi elemente, pri katerih ni take tesne povezave, je treba upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, kateri elementi so značilni in kateri elementi so prevladujoči (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, str. I-2395, točki 12 in 14; ter zgoraj navedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 27, in Bog in drugi, točka 61).

- 30 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da mora biti prevladujoči element določen tako, da je utemeljen z vidika povprečnega potrošnika (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo *Levob Verzekeringen in OV Bank*, točka 22, in sodbo z dne 2. decembra 2010 v zadevi *Everything Everywhere*, C-276/09, ZOdl., str. I-12359, točka 26) in da se pri presoji celote upošteva, kako pomembni so elementi, ki so zajeti z oprostivjo iz člena 132(1)(m) Direktive o DDV, v primerjavi z elementi, ki niso zajeti s to oprostivjo, v vsebinskem in ne le količinskem smislu (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Bog in drugi*, točka 62).
- 31 V okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi člena 267 PDEU, je v pristojnosti nacionalnih sodišč, da ugotovijo, ali v posameznem primeru davčni zavezanec zagotavlja enotno storitev, ki je zajeta z navedeno oprostivjo, in glede tega dokončno presodijo vsa dejstva (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe *CPP*, točka 32; *Levob Verzekeringen in OV Bank*, točka 23, in *Bog in drugi*, točka 55). Sodišče pa mora nacionalnim sodiščem dati vse elemente razlage prava Unije, ki bi jim utegnili koristiti pri razsojanju predložene zadeve (glej zgoraj navedeno sodbo *Levob Verzekeringen in OV Bank*, točka 23, in sodbo z dne 27. septembra 2012 v zadevi *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, točka 20).
- 32 V zvezi z obstojem kompleksne storitve v postopku v glavni stvari je treba proučiti, ali naprave, ki jih vsebuje kopališče, skupaj sestavljajo celoto, tako da dostop do te celote pomeni eno samo storitev, katere razdelitev bi bila umetna. Če je glede tega kot v obravnavanem primeru s ponujeno vstopnico za kopališče mogoč dostop do vseh naprav, brez razlikovanja glede na vrsto dejansko uporabljene naprave, način in trajanje njene uporabe med veljavnostjo vstopnice, je ta okoliščina pomemben indic za obstoj enotne kompleksne storitve.
- 33 Pri vprašanju, ali je v okviru take enotne kompleksne storitve prevladujoči element možnost izvajanja športnih dejavnosti iz člena 132(1)(m) Direktive o DDV ali zabava in rekreacija, je treba, kot je bilo opozorjeno v točki 30 te sodbe, prevladujoči element določiti tako, da je utemeljen z vidika povprečnega potrošnika, ki ga je treba določiti na podlagi celote objektivnih elementov. Pri tej presoji celote je treba upoštevati zlasti zasnovo zadevnega kopališča, ki izvira iz njegovih objektivnih značilnosti, in sicer različnih vrst ponujenih infrastruktur, njihove opreme, števila in pomembnosti glede na celotno kopališče.
- 34 Zlasti pri kopalnih površinah mora nacionalno sodišče upoštevati med drugim to, ali se uporabljajo za športno plavanje, tako da so na primer razdeljene na plavalne proge, opremljene s stikali ter so dovolj globoke in velike, ali pa so, nasprotno, opremljene tako, da se uporabljajo predvsem za zabavo.
- 35 Vendar s tem, da namen nekaterih obiskovalcev ni povezan s prevladujočim elementom zadevne storitve, ki je bil tako določen, ni mogoče omajati te določitve.
- 36 Pristop, pri katerem bi se upošteval namen vsakega posameznega obiskovalca glede uporabe ponujenih infrastruktur, bi bil namreč v nasprotju s cilji sistema DDV v zvezi z zagotavljanjem pravne varnosti ter pravilne in enostavne uporabe oprostitev iz člena 132 Direktive o DDV. Glede tega je treba opozoriti, da je treba za olajšanje ukrepov, povezanih z uporabo DDV, upoštevati, razen izjemoma, objektivno naravo zadevne transakcije (glej v tem smislu sodbe z dne 6. aprila 1995 v zadevi *BLP Group*, C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24; z dne 9. oktobra 2001 v zadevi *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33, in z dne 27. septembra 2007 v zadevi *Teleos in drugi*, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 39).
- 37 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(m) Direktive o DDV razlagati tako, da lahko dostop do kopališča, kjer obiskovalcem niso na voljo samo naprave za izvajanje športnih dejavnosti, temveč so jim na voljo tudi druge vrste dejavnosti za zabavo ali rekreacijo, pomeni opravljanje storitev, ki so tesno povezane s športom. Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju elementov razlage, ki jih v tej sodbi poda Sodišče, in posebnih okoliščin postopka v glavni stvari ugotoviti, ali je v tej zadevi tako.

Stroški

- 38 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. Člen 132(1)(m) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je mogoče neorganizirane in nesistematične športne dejavnosti, ki niso namenjene sodelovanju na športnih tekmovanjih, opredeliti kot ukvarjanje s športom v smislu te določbe.
2. Člen 132(1)(m) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da lahko dostop do kopališča, kjer obiskovalcem niso na voljo samo naprave za izvajanje športnih dejavnosti, temveč so jim na voljo tudi druge vrste dejavnosti za zabavo ali rekreacijo, pomeni opravljanje storitev, ki so tesno povezane s športom. Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju elementov razlage, ki jih v tej sodbi poda Sodišče, in posebnih okoliščin postopka v glavni stvari ugotoviti, ali je v tej zadevi tako.

Podpisi